

## CARF DESCOMPLICA AMORTIZAÇÃO E RECUPERAÇÃO DE INVESTIMENTOS EM INTANGÍVEIS

Cristiano Carvalho

Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado.

Eduardo Pires Santana

Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado tributarista.

Artigo recebido em 04.07.2024 e aprovado em 23.08.2024.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução 2 Definição e reconhecimento do ativo intangível 2.1 Definição 2.2 Reconhecimento 3 Mensuração e vida útil de um ativo intangível 3.1 Valor 3.2 Vida útil 4 Critérios de amortização IRPJ/CSLL 4.1 Entendimento do Fisco 5 Processo CARF n. 16327.721156/2019-01 6 Possíveis critérios não lineares 6.1 Método dos saldos decrescentes 6.2 Método das unidades produzidas 6.3 Método das receitas esperadas 7 Conclusão 8 Referências.

**RESUMO:** Grandes são os investimentos feitos e a importância de marcas, patentes, *softwares* e outros bens ou direitos possivelmente classificados contábil e tributariamente como "ativos intangíveis" na vida das companhias. Com isso em mente, o presente artigo desmistificará os aspectos que nos permitem identificar um ativo dessa natureza, bem como amortizar os valores nele empregados pelos empresários. Ademais, será analisado o conteúdo do Recurso Voluntário n. 16327.721156/2019-01, de 20 de fevereiro de 2024, e de que forma ele nos indica que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece a aplicabilidade de métodos diversos da apropriação linear, e quais poderiam substituí-la no entender do Comitê de Pronunciamentos Contábeis na intenção de aferir uma melhor alocação financeira dos montantes e maior correspondência entre os valores declarados e as dinâmicas específicas de cada nicho de mercado.

**PALAVRAS-CHAVE:** Ativo intangível. Critérios de amortização. IRPJ/CSLL. CARF. Critérios não lineares.

## CARF SIMPLIFIES AMORTIZATION AND RECOVERY OF INVESTMENTS IN INTANGIBLES

CONTENTS: 1 Introduction 2 Definition and recognition of intangible assets 3 Measurement and useful life of an intangible asset 4 IRPJ/CSLL amortization criteria 5 Process no. 16327.721156/2019-01 6 Possible non-linear criteria 7 Conclusion 8 References.

ABSTRACT: Great are the investments made and the importance of trademarks, patents, software and other assets or rights possibly classified in accounting and taxation as "intangible assets" in the life of companies. With this in mind, this article will demystify the aspects that allow us to identify an asset of this nature, as well as amortize the values employed in it by entrepreneurs. In addition, the content of Voluntary Appeal No. 16327.721156/2019-01, of February 20, 2024, will be analyzed, and how it indicates that the Administrative Council of Tax Appeals recognizes the applicability of other methods than linear appropriation; and which ones could replace it, in the opinion of the Accounting Pronouncements Committee, in order to assess a better financial allocation of the amounts and a greater correspondence between the declared values and the specific dynamics of each market niche.

KEYWORDS: Intangible assets. Amortization criteria. IRPJ/CSLL. CARF. Non-linear criteria.

### 1 INTRODUÇÃO

Ativos intangíveis como, por exemplo, marcas, patentes, *softwares* e direitos de franquia são de suma importância na vida de uma companhia, haja vista que esses bens e direitos podem ser determinantes para *valuation*, alocação de caixa para seu desenvolvimento ou aquisição, *core business* (ainda mais em um mundo tão digitalizado), entre outros aspectos empresariais, contábeis e tributários.

Na tentativa de sempre estarem à frente das tendências mercadológicas, oferecer novos produtos e serviços a seus consumidores e controlar as inovações, alto é o investimento feito pelo setor privado nessa parcela do imobilizado. Trazendo números mais concretos, segundo dados dos "Indicadores nacionais de Ciência, Tecnologia e Inovação", de maio de 2023, nos anos de 2019 e 2020 as empresas gastaram, respectivamente, 95,3 e 87,1 bilhões de reais com Pesquisa e Desenvolvimento<sup>1</sup>. Razão pela qual a recuperabilidade desses valores torna-se imprescindível à saúde financeira das corporações, e, nesse contexto, insere-se a amortização como forma de mensurar a perda de valor ao longo do tempo por obsolescência, reduzindo o lucro tributável.

---

1. MARQUES, Fabrício. Indicadores mostram queda em atividades de pesquisa e desenvolvimento em 2020: pandemia afetou investimentos do setor empresarial no país. **Revista Pesquisa Fapesp**, v. 24, n. 329, p. 26-29, jul. 2023. Disponível em: <https://revistapesquisa.fapesp.br/indicadores-mostram-queda-em-atividades-de-pesquisa-e-desenvolvimento-em-2020/>. Acesso em: 6 jun. 2024.

Dessa forma, o presente artigo buscará desmistificar: (1) a conceituação, o reconhecimento, o valor e a vida útil daquilo que se consigna por "ativo intangível"; (2) os limites formais e materiais à sua amortização no tocante ao Imposto de Renda (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e (3) a suposta aceitação da inserção de métodos contábeis não lineares, seja pelo uso de percentuais variáveis, seja por exponenciadores das taxas lineares, no itinerário tributário com o julgamento do Recurso Voluntário n. 16327.721156/2019-01.

## 2 DEFINIÇÃO E RECONHECIMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL

Compreendida a relevância do estudo em questão, inicialmente, passamos ao estudo do Pronunciamento Técnico CPC 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 04 ou "CPC")<sup>2</sup>, o qual é o instrumento contábil especializado em ativos imobilizados intangíveis (definição de seu custo, sua vida útil, sua forma de amortização etc.).

Tal norma assevera que serão considerados dessa classe os bens e direitos que se adequem aos seus critérios de definição e reconhecimento. Logo abaixo exporemos melhor sobre cada um deles.

### 2.1 Definição

O CPC, em seu item 8, coloca o ativo intangível como não monetário identificável sem substância física, ou seja, não representável por dinheiro ou direitos a serem recebidos em quantias fixas ou determináveis em pecúnia e que não se pode tocar/perceber fisicamente. O item 9 traz como exemplos: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização. Ainda, continua dizendo que a **definição** perpassa a necessidade de que o bem ou direito seja **identificável, controlado** pela entidade e que esta perceba os **benefícios econômicos futuros** advindos dele.

É **identificável**, segundo os itens 11 e 12, aquele intangível que: (1) possa ser separado da companhia e de seu patrimônio a título transitório ou permanente via alienação, transferência, licenciamento, aluguel ou permuta, individualmente

---

2. BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Coordenadoria Técnica. Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), 2 de dezembro de 2010. Brasília, DF: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2010. Disponível em: [https://s3.sa-east-1.amazonaws.com/static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187\\_CPC\\_04\\_R1\\_rev%202021.pdf](https://s3.sa-east-1.amazonaws.com/static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%202021.pdf). Acesso em: 6 jun. 2024.

ou em conjunto com um contrato, ativo ou uso; e (2) resulte de direitos contratuais ou legais, independentemente de sua transferibilidade ou separação da entidade ou outros direitos e obrigações, qualquer que seja sua natureza.

A respeito do **controle**, os itens 13 a 16 dizem que deve ser observado que a empresa controla os benefícios econômicos advindos de alguma forma, seja por direitos exigíveis judicialmente (direitos autorais, por exemplo), seja por limitações contratuais (*non competit*, direito de preferência e restrições remuneratórias, por exemplo), seja por dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade, entre outras.

No que toca a **benefícios econômicos futuros**, o item 17 entende-os como aqueles gerados pela exploração do imobilizado e que podem incluir receitas das vendas dos produtos ou serviços dele decorrentes, redução de custos, entre outras vantagens percebidas pela entidade que o controla.

## 2.2 Reconhecimento

Quanto ao **reconhecimento**, o pronunciamento, nos itens 18 e 21 a 23, atrela-o, além do cumprimento dos requisitos de definição, à **probabilidade de ocorrência dos benefícios econômicos e reversão à entidade**, bem como à **mensuração segura de seus custos**.

Para a primeira parte, é importante que seja avaliada a probabilidade de ocorrência dos benefícios com o uso de balizas razoáveis e comprováveis documentalmente que representem a melhor estimativa em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do bem/direito (demanda, oscilações de mercado, preços praticados na alienação de similares ou dos ativos que dele erijam etc.). Além disso, os instrumentos contratuais e contábeis devem ser suficientes para evidenciar que os resultados financeiros sejam revertidos às contas da companhia.

Para a segunda, devem ser apurados os valores despendidos diretamente na criação/no desenvolvimento do bem ou direito para que ele esteja em condições de perpetrar suas funções e assim permaneça. Exemplos são os gastos com equipe técnica, ferramentas tecnológicas diversas, licenças e certidões, e testes onerosos realizados para que um *software* esteja apto ao consumo do mercado ou da corporação.

Com isso, percebe-se que nem sempre os exemplos citados anteriormente, mesmo se adequando à definição contábil, integrarão o rol de ativos intangíveis a serem declarados nas demonstrações contábeis e financeiras de uma pessoa jurídica e sujeitar-se-ão à amortização para fins de IRPJ/CSLL, reduzindo o lucro tributável.

### 3 MENSURAÇÃO E VIDA ÚTIL DE UM ATIVO INTANGÍVEL

Definido e reconhecido determinado intangível, é mister que firmemos seu valor/custo e se sua vida útil é “definida” ou “indefinida” – balizas centrais para a aplicação da dinâmica de amortização, como se verá mais tarde no tratamento normativo.

#### 3.1 Valor

A mensuração do custo/valor de um bem ou direito dessa estirpe depende de seu germe na entidade controladora, podendo ser oriundo de: (1) aquisição separada (itens 25 a 32); (2) aquisição em combinação de negócios (itens 33 a 43); (3) aquisição por subvenção ou assistência governamentais (item 44); (4) permutas de ativos (itens 45 a 47); (5) ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente (itens 48 a 50); e (6) produções próprias da pessoa jurídica (itens 51 a 67).

Essa segmentação e o estudo a serem feitos pela empresa são de suma importância, na medida em que, a depender da origem do ativo, seu custo/valor a ser amortizado poderá ser acrescido de tributos irrecuperáveis e incorridos quando de seu desenvolvimento (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relacionada a *royalties*, entre outros), assim como de quantias relacionadas à sua colocação em condições de exercer suas finalidades (despesas com ajustes, manutenções ou testes de uma tecnologia, por exemplo).

Em se tratando de tópico bastante amplo, não será explorado nesta oportunidade, a fim de não alongar em assunto não tão interessante ao objetivo principal do presente artigo.

#### 3.2 Vida útil

Essa é uma questão rodeada de grande insegurança e muito atrelada à discricionariedade dos agentes econômicos, porque, ao contrário dos bens depreciáveis, que possuem valores padrões constantes do Anexo III da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.700/2017 (IN 1.700/2017) – ressalvada a possibilidade de apresentar laudos cientificamente respaldados para fundamentar períodos diversos –, cabe aos controladores dos ativos amortizáveis definir a vida útil dos bens/direitos, bem como seu enquadramento como “indefinida” (não amortizável) ou “definida” (amortizável).

Nesse sentido, o CPC 04, em seu item 90, firma alguns facilitadores e padronizadores de definição que podem ser observados pelas empresas: (a) utilização prevista e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente; (b) ciclos de vida típicos dos produtos e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos de natureza ou aplicação semelhantes; (c) obsolescência; (d) estabilidade do setor em que opera e as mudanças na demanda de mercado; (e) medidas aguardadas da concorrência; (f) gastos de manutenção requeridos para obtenção dos benefícios econômicos e a capacidade e intenção em atingi-los; (g) período de controle e os limites legais para sua utilização; e (h) dependência da vida útil de outros ativos também controlados.

O item 91 do pronunciamento estabelece que a definição da vida útil do intangível deve considerar apenas os custos de manutenção para que permaneça no nível de desempenho esperado no momento da estimativa e a capacidade/intenção da controladora em explorá-lo por determinado tempo. A sua indefinição não deve estar lastreada em uma previsão de gastos futuros superiores ao necessário para os padrões razoáveis de desempenho.

A evolução tecnológica, a incessante mutabilidade do mercado e a busca por novos modos de atender seus clientes e expandir os serviços/produtos ofertados (economia de escala, por exemplo) tornam corriqueiras situações em que *softwares* (de duração, em essência, indefinida), marcas, patentes e muitos outros de mesma natureza contábil quedam-se obsoletos muito rapidamente. Portanto, muitos serão os casos de uma existência ou exploração legal/contratual curta.

Outro acelerador de obsolescência pode ser a redução futura no preço de venda dos itens produzidos usando um ativo intangível como um sapato/uma roupa/um computador que, estampados por uma marca de uma grande companhia, perdem seu valor de mercado para outro comercializado pela concorrência, por sua vez, refletindo redução dos benefícios econômicos futuros incorporados ao bem ou direito.

#### 4 CRITÉRIOS DE AMORTIZAÇÃO IRPJ/CSLL

Estando o ativo intangível desenhado em termos de: (1) adequação à definição e padrões de reconhecimento; (2) custo de aquisição ou desenvolvimento; (3) vida útil definida, passamos ao estudo dos critérios legais de amortização em termos de IRPJ/CSLL para estabelecer o que a letra fria diz sobre essas reduções do lucro tributável.

O ordenamento tributário nacional evoluiu muito ao longo dos anos, passando normativos relevantíssimos para entendimento da razão de existência

da amortização de ativos, suas regras básicas, limites e mensurações, como a Lei n. 4.506/1964 ("Lei do Imposto de Renda"), a IN 1.700/2017, e os Decretos n. 3.000/1999 e n. 9.580/2018 ("RIR/2018" ou "Regulamento do Imposto de Renda, publicado em 2018"). Em apreço ao espaço e ao escopo, vamos nos ater ao imposto pela Lei do Imposto de Renda e pelo último Regulamento.

A Lei n. 4.506/1964 foi a primeira a, em seu art. 58, construir a moldura de critérios formais e materiais para a amortização de ativos intangíveis. À época, definiu: quais os direitos e bens passíveis de mensuração de perda de valor por obsolescência; o cálculo desse encargo por meio de taxas anuais vinculadas à existência ou período de exploração contratual ou legal – sem fazer referência à necessidade de tais percentuais serem aproveitados linearmente; o direito de levar a prejuízo, no ano de encerramento da fruição dos benefícios econômicos; o valor residual; a não amortização de ativos sujeitos à exaustão (diminuição do valor dos recursos florestais e minerais); entre outros pontos.

Ainda em vigor, esse dispositivo fundamentou todos os novos regramentos que viriam a ser substituídos pelo atual Regulamento do Imposto de Renda, publicado em 2018.

Nesse sentido, sendo a regra vigente, devemos compreender o que, 54 anos depois, o RIR/2018 entende por amortização. Em seus arts. 330 a 333, mantém a necessidade de que a vida útil do bem ou direito seja definida, e acrescenta que, para a apuração de sua obsolescência, ele deve estar intrinsecamente ligado à produção ou comercialização dos bens e serviços da pessoa jurídica – critério similar ao definido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n. 1.221.170/PR<sup>3</sup> para o creditamento de despesas tidas como insumos por relevância ou essencialidade para fins do regime não cumulativo das contribuições sociais para Programa de Integração Social (PIS), Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

---

3. "TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015). [...] assentam-se as seguintes teses: [...] (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."

Elenca como amortizáveis: (i) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões; (ii) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio; (iii) custos de construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor; (iv) o valor de direitos contratuais de exploração de florestas de que trata o art. 334 da norma; e (v) os demais direitos classificados no ativo não circulante intangível.

Continua restringindo a amortização dos ativos sujeitos à exaustão, limitando a quota ao período de existência/utilização e custo de aquisição (lícita a apropriação mensal), permitindo que o saldo residual seja deduzido no último ano de aproveitamento dos benefícios econômicos.

Isso tudo **sem determinar o uso de taxas lineares**.

#### 4.1 Entendimento do Fisco

O Fisco, interpretando o regramento dado, compreende pela necessidade de aplicação de taxas lineares de amortização, ou seja, aplicação anual de um fator fixo resultante da divisão do custo de aquisição/desenvolvimento (100%) pelo período de existência/utilização do bem ou direito intangível (5, 10, 15 anos etc.). Com isso, teríamos o seguinte exemplo:

Premissas: Custo de aquisição de R\$ 500.00,00;

Período de existência de 5 anos; e

Taxa fixa = 20% (100%/5).

Valor a amortizar (em mil R\$)	Taxa anual	Taxa mensal	Amortizado anual (em mil R\$)	Valor residual (em mil R\$)
500	20%	1,67%	100	400
400	20%	1,67%	80	320
320	20%	1,67%	64	256
256	20%	1,67%	51,2	204,8
204,8	20%	1,67%	40,96	163,84
Total Amortizado antes do último ano (em mil R\$)			336,16	

Fonte: Autoria própria.

Pode-se firmar a seguinte fórmula para representar os resultados obtidos:

$$(VA \times (CV/PEE))/MRE = VR$$

Em que significam:

**VA** – Valor inicial a amortizar;

**CV** – Custo ou valor a depender do germe na corporação;

**PEE** – Período de existência ou exploração;

**MRE** – Meses restantes no exercício; e

**VR** – Valor residual.

Note que teremos um saldo residual relevante de, mais ou menos, 32,77%, e que será convertido em encargo aproveitável apenas no quinto ano (fim da existência do ativo). Esse racional, apesar de garantir que o contribuinte "recupere" o capital investido, não aloca em proporções satisfatórias esse direito, concentrando-o em etapas avançadas da fruição dos benefícios econômicos do intangível.

A apropriação linear é mais vantajosa à fiscalização por atribuir maior previsibilidade/padronização da atuação empresária e reduzir a complexidade de análise dos balanços e obrigações acessórias que fundamentam as reduções do lucro tributável. Ademais, facilita a administração do caixa da União (ente competente para IRPJ/CSLL), já que concentra a maior parcela dos encargos no ano final de exploração a título de valor residual, permitindo uma diminuição "controlada" das receitas públicas e um melhor planejamento de gastos, sobretudo no que toca às companhias que apuram seu lucro no regime anual – que conta com antecipações mensais.

Por fim, importante destacar a não obrigatoriedade de aplicação de critérios lineares de amortização para fins de IRPJ/CSLL segundo as normas fiscais. Isso porque o legislador nada diz nesse sentido, mas o faz para as depreciações do ativo imobilizado tangível dos tributos supracitados, e PIS/Pasep e Cofins, que contam com taxas expressamente definidas no Anexo III da IN 1.700 ou dinâmicas de incentivo, aceleração, apropriação imediata etc. Fato esse que demonstra a incoerência de atuações com base na utilização de critérios não lineares, seja pelo uso de percentuais variáveis, seja por exponenciadores das taxas lineares, sempre respeitando a moldura material e formal do instituto.

## 5 PROCESSO CARF N. 16327.721156/2019-01<sup>4</sup>

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em 20 de fevereiro de 2024, julgou o Recurso Voluntário interposto pelo Banco Bradesco S.A, o qual visava à improcedência da glosa da amortização de direitos sobre folha de pagamento, uso de marca e outros ativos intangíveis, fundada na utilização de taxas não lineares. Isso por entender que fora suficientemente demonstrada a amortização dentro do prazo de existência/utilização e do limite máximo (custo/valor).

A autoridade alegou que aplicar fatores não alinhados à divisão do custo do ativo pelo seu período de existência/exploração viola o Decreto 9.580/2018, a Instrução Normativa 1.700/2017 e demais normativos aplicáveis ao IRPJ e à CSLL.

Os conselheiros, por unanimidade, entenderam de modo diverso, afirmando que a Lei 4.506/1964 – instituidora do imposto e mais forte do ponto de vista da hierarquia das normas do que o decreto – não prevê a necessidade de o contribuinte adotar valores fixos, como queria o Fisco, mas sim o dever de respeitar o prazo de existência/utilização do bem ou direito e o custo/valor total do ativo.

Dessa forma, fica livre a empresa para atribuir, dentro da razoabilidade (mais bem explicitada nos tópicos adiante) e dos limites supracitados, o método de determinação das percentagens adotadas até o momento da amortização definitiva.

Ainda traz que o legislador, quando quis, determinou percentuais específicos como, por exemplo, o limite de 1/60 mensais para amortização do ágio baseado em rentabilidade futura de participação societária adquirida.

Esse entendimento do órgão, mesmo que sua ementa se refira apenas ao IRPJ, deve ser aplicado à CSLL, uma vez que é considerada “irmã” desse tributo, comungando dos mesmos base de cálculo, fato gerador, regras de depreciação e amortização, dentre outras dinâmicas de adição e redução do lucro tributável.

Importante destacar que, em se tratando de instituições tuteladas pelo Banco Central e pelo Conselho Monetário Nacional, deve ser observada a Resolução n. 4.534, de 24 de novembro de 2016, a qual dispõe sobre os critérios para reconhecimento contábil e mensuração dos componentes do ativo intangível e sobre o ativo diferido desses *players* e os obriga – a partir do ano de sua publicação – ao uso de valores lineares oriundos da divisão do valor do ativo pelo seu período de existência/exploração pela entidade.

4. “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário: 2014. AMORTIZAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS. TAXAS NÃO LINEARES. É indevida a glosa de amortização de ativos intangíveis, fundamentada na utilização de taxa não linear, quando estiver demonstrado [que] os custos relativos ao direito em questão foram inteiramente amortizados dentro do prazo de vigência do contrato. [...]”

O precedente representa passo interessante para melhor alocação dos encargos de amortização ao longo de seu aproveitamento e inserção dos critérios contábeis não lineares no mundo tributário. Isso porque, até então, esse aspecto era pouco explorado pelos contribuintes e impedia que indexadores mais afetos e transparentes à específica realização dos benefícios econômicos futuros de cada mercado fossem adotados.

## 6 POSSÍVEIS CRITÉRIOS NÃO LINEARES

Partindo do pressuposto de que o entendimento do julgado administrativo exposto anteriormente não seja revertido, passamos então à explicação de alguns dos critérios reconhecidos contabilmente para definição das quotas de amortização.

Com esse objetivo, recorremos ao CPC 04, que, de antemão, entende que o método de amortização deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros, ou seja, a temporalidade ou constante específica do mercado em que atua a pessoa jurídica e que determina a percepção dessas vantagens (nem sempre bem refletidas pela aplicação de valores lineares, conforme a duração da exploração ou existência do bem ou direito).

Vai além o pronunciamento e recomenda, no item 98, que o agente estabeleça um fator limitante, predominante e inerente ao intangível, aproximando a amortização da realidade de consumo e da geração de vantagens pecuniárias de cada setor privado como, por exemplo: (i) saldos decrescentes; (ii) quantidade de unidades produzidas; e (iii) montante esperado de receitas.

Esses fatores serão pormenorizados mais à frente e comparados em termos de alocação da recuperação do investimento e redução do valor residual a amortizar no último exercício.

### 6.1 Método dos saldos decrescentes

Esse método aloca a maior porção do custo de aquisição/desenvolvimento de um ativo para os primeiros anos de sua vida útil, aplicando taxas lineares superiores àquelas obtidas pelo método legal sem que, para tanto, excedam-se quaisquer das métricas formais e materiais do instituto. Desenvolve-se de maneira similar aos percentuais incentivados de depreciação em função do uso (multiplicação do padrão por 1,5 ou 2).

A maior intenção desse critério é reduzir o impacto imediato do ativo intangível nas demonstrações financeiras e no fluxo de caixa das primeiras competências logo após o início da amortização.

Um bom exemplo é o de certa entidade que desenvolve um *software* a um valor total de R\$ 140.000,00 e a ser explorado dentro de 5 anos. Dentro do racional deste tópico, escolhe aplicar a percentagem anual de 40% (200% maior que o fator legal) para fins de amortização, de modo que teríamos o seguinte suceder de fatos:

Método dos saldos decrescentes				
Valor a amortizar (em mil R\$)	Taxa anual de amortização	Taxa mensal	Valor amortizado no ano (em mil R\$)	Valor residual (em mil R\$)
140	40%	3,33%	56,00	84,00
84	40%	3,33%	33,60	50,40
50,4	40%	3,33%	20,16	30,24
30,24	40%	3,33%	12,10	18,14
18,144	40%	3,33%	7,26	10,89
<b>Total amortizado antes do último ano (em mil R\$)</b>			<b>129,11</b>	

Fonte: A autoria própria.

Podemos representar os resultados acima utilizando a seguinte fórmula:

$$((VA \times (CV/PEE)))FM/MRE = VR$$

Em que significam:

**VA** – Valor inicial a amortizar;

**CV** – Custo ou valor a depender do germe na corporação;

**PEE** – Período de existência ou exploração;

**FM** – Fator multiplicador;

**MRE** – Meses restantes no exercício; e

**VR** – Valor residual.

Caso seguissemos estritamente o entendimento da Receita Federal do Brasil, teríamos o seguinte cenário:

<b>Método linear</b>				
Valor a amortizar (em mil R\$)	Taxa anual	Taxa mensal	Amortizado anual (em mil R\$)	Valor residual (em mil R\$)
140,00	20%	1,67%	28,00	112,00
112,00	20%	1,67%	22,40	89,60
89,6	20%	1,67%	17,92	71,68
71,68	20%	1,67%	14,33	57,34
57,34	20%	1,67%	11,46	45,88
<b>Total amortizado antes do último ano (em mil R\$)</b>			<b>94,12</b>	

Fonte: Autoria própria.

<b>Comparativo de métodos (linear e saldos)</b>				
Linear – amortizado no ano (em mil R\$)	Linear – valor residual (em mil R\$)	Saldos – amortizado no ano (em mil R\$)	Saldos – valor residual (em mil R\$)	Redução do valor residual
28,00	112,00	56,00	84,00	25,00%
22,40	89,60	33,6	50,40	43,75%
17,92	71,68	20,16	30,24	57,81%
14,34	57,34	12,10	18,14	68,36%
11,47	45,88	7,25	10,89	76,27%
<b>Amortizado até o último ano (em mil R\$)</b>	<b>94,12</b>	<b>Amortizado até o último ano (em mil R\$)</b>	<b>129,11</b>	<b>Valor recuperado antes do último ano = 24,99%</b>

Fonte: Autoria própria.

Comparados os cenários, temos que o método defendido pelo Fisco é relativamente mais prejudicial do ponto de vista de geração de saldo residual. Isso porque o método dos saldos decrescentes antecipa a recuperação do investimento em 24,99% (diferença entre amortizados anuais).

## 6.2 Método das unidades produzidas

Esse método visa a adequar a amortização à produção de unidades gerada pela exploração do ativo intangível atrelada a estimativas elaboradas pela entidade controladora ou terceiros independentes. Por "unidades" compreende-se qualquer resultado obtido a partir do exercício da finalidade ideal do ativo intangível, de modo que podem ser representadas pela quantidade de contratações, número de usuários, acessos realizados, pontos comerciais criados etc.

Um exemplo de aplicação desse modelo seria a aquisição de uma marca de sapatos. Considerando que: (1) seu custo de aquisição total (total contratual) é de R\$ 140.000,00; e (2) se espera, ao longo de 5 anos, um total de 15.000 unidades estampadas com o ativo e a seguinte estimativa de escoamento: 1º ano – 1.000, 2º ano – 2.000, 3º ano – 3.000, 4º ano – 4.000 e 5º ano – 5.000, teríamos:

Método das unidades produzidas					
Valor a amortizar (em mil R\$)	Total de unidades a serem produzidas (em mil)	Total de unidades produzidas (em mil)	Taxa anual de amortização	Taxa mensal	Valor amortizado no ano (em mil)
140,00	15	1	7%	0,56%	9,33
130,67	14	2	20%	1,67%	26,13
104,53	12	3	40%	3,33%	41,81
62,72	9	4	67%	5,56%	41,81
20,91	5	5	100%	8,33%	20,91
<b>Total amortizado antes do último ano (em mil R\$)</b>				<b>140,00</b>	

Fonte: Autoria própria.

Podemos alcançar os resultados acima utilizando a seguinte fórmula:

$$((VA \times (TUP/TUS))) / MRE = VR$$

Em que significam:

**VA** – Valor inicial a amortizar;

**TUP** – Total de unidades produzidas;

**TUS** – Total de unidades a serem produzidas;

**MRE** – Meses restantes no exercício; e

**VR** – Valor residual.

Comparativo de métodos (linear e unidades produzidas)				
Linear – amortizado no ano (em mil R\$)	Linear – valor residual (em mil R\$)	Unidades – amortizado no ano (em mil R\$)	Unidades – valor residual (em mil R\$)	Redução do valor residual
28,00	112,00	9,33	130,67	-16,67%
22,40	89,60	26,13	104,53	-16,67%
17,92	71,68	41,81	62,72	12,50%
14,34	57,34	41,81	20,91	63,54%
11,47	45,88	20,91	0,00	100,00%
Amortizado até o último ano (em mil R\$)	94,12	Amortizado até o último ano (em mil R\$)	140,00	Valor recuperado antes do último ano = 32,77%

Fonte: Autoria própria.

Utilizando mais uma vez o racional do Fisco e os valores do tópico anterior, comparados os cenários, temos que o método de unidades produzidas é capaz de não gerar valores residuais. Além disso, antecipa a recuperação do investimento em 32,77% (diferença entre amortizados anuais).

Esse critério funciona melhor para ativos como marcas, patentes, franquias, entre outros, para os quais se pode atribuir a produção de novos bens ou direitos. Ademais, a reflexão acerca da melhor recuperabilidade do investimento varia muito conforme as expectativas de *performance* do intangível.

É importante que o contribuinte fundamente bem as previsões em que se baseia e ajuste as taxas conforme o bem ou direito performe "pior", "como esperado" ou "melhor" que os cálculos iniciais para a geração de unidades, sempre respeitando o custo total e a vida útil.

### 6.3 Método das receitas esperadas

Esse método visa a adequar a amortização à geração de receitas pela exploração do ativo intangível atrelada a estimativas elaboradas pela entidade controladora ou terceiros independentes.

Um exemplo desse modelo seria a contratação de licenças de um *software* de teste computacional da viabilidade de obras de engenharia civil, por exemplo. Considerando que: (1) seu custo de aquisição total (total contratual) é de R\$ 140.000,00; (2) e que se espera, ao longo de 5 anos, a geração de uma receita total de R\$ 150.000,00 (1º ano – R\$ 10.000,00; 2º ano – R\$ 20.000,00; 3º ano – R\$ 30.000,00; 4º ano – R\$ 40.000,00; e 5º ano – R\$ 50.000,00), teríamos:

Método das receitas esperadas					
Valor a amortizar (em mil R\$)	Receitas esperadas (em mil)	Receitas geradas (em mil)	Taxa anual de amortização	Taxa mensal	Valor amortizado no ano (em mil R\$)
140,00	150	10	7%	0,56%	9,33
130,67	140	20	20%	1,67%	26,13
104,53	120	30	40%	3,33%	41,81
62,72	90	40	67%	5,56%	41,81
20,91	50	50	100%	8,33%	20,91
<b>Total amortizado antes do último ano (em mil R\$)</b>				<b>140,00</b>	

Fonte: Autoria própria.

Podemos representar os resultados acima utilizando a seguinte fórmula:

$$((VA \times (RE/RG))) / MRE = VR$$

Em que significam:

**VA** – Valor inicial a amortizar;

**RE** – Receitas esperadas;

**RG** – Receitas geradas;

**MRE** – Meses restantes no exercício; e

**VR** – Valor residual.

Comparativo de métodos (linear e receitas geradas)				
Linear – amortizado no ano (em mil R\$)	Linear – valor residual (em mil R\$)	Receitas – amortizado no ano (em mil R\$)	Receitas – valor residual (em mil R\$)	Redução do valor residual
28,00	112,00	9,33	130,67	-16,67%
22,40	89,60	26,13	104,53	-16,67%
17,92	71,68	41,81	62,72	12,50%
14,34	57,34	41,81	20,91	63,54%
11,47	45,88	20,91	0,00	100,00%
<b>Amortizado até o último ano (em mil R\$)</b>	<b>94,12</b>	<b>Amortizado até o último ano (em mil R\$)</b>	<b>140,00</b>	<b>Valor recuperado antes do último ano = 32,77%</b>

Fonte: Autoria própria.

Uma última vez, partindo do racional do Fisco e dos valores dele sucedidos, comparados os cenários, temos que o método de receitas esperadas é capaz de não gerar valores residuais. Além disso, antecipa a recuperação do investimento em 32,77% (diferença entre amortizados anuais).

A reflexão a respeito da melhor recuperabilidade do investimento varia muito conforme as expectativas de *performance* do intangível.

Por fim, ressalva-se que o contribuinte fundamenta bem as previsões em que se baseia e ajuste as taxas conforme o bem ou direito performe "pior", "como esperado" ou "melhor" que os cálculos iniciais, sempre respeitando o custo total e a vida útil.

## 7 CONCLUSÃO

O presente artigo foi desenvolvido para clarificar: (1) o conceito e o reconhecimento de ativos intangíveis; (2) a amortização em termos de IRPJ/CSLL; (3) o racional do Fisco diante das regras; (4) a permissão de uso de critérios não lineares a partir do Recurso Voluntário n. 16327.721156/2019-01; e (5) as capacidades de alguns desses métodos alternativos.

Nesse sentido, conclui-se que a integração de um bem ou direito ao intangível e a sujeição à amortização ligam-se aos critérios de definição e reconhecimento, bem como mensuração de seu custo e definição de sua vida útil.

Percebe-se que a Lei 4.506/1964 e o RIR/2018 restringiram formal e materialmente a amortização à vida útil do ativo e ao seu valor, em momento algum obrigando o contribuinte à adoção de taxas lineares (posicionamento contrário ao do Fisco).

O julgado do CARF consagrou a utilidade de fatores não lineares na amortização do intangível.

Com isso em mente, o CPC 04 lista métodos legítimos para tal finalidade: (i) **saldos decrescentes**; (ii) **unidades produzidas**; e (iii) **receitas esperadas**. Eles são capazes de antecipar a recuperação do investimento em 24,99 a 32,77% e, por vezes, sem gerar saldos residuais.

A implementação dessas alternativas traria melhor alocação financeira dos encargos e maior correspondência entre os valores declarados e as dinâmicas específicas de cada nicho de mercado.

## 8 REFERÊNCIAS

BRASIL. Banco Central. Presidência. Resolução n. 4.534, de 24 de novembro de 2016. Brasília, DF: Banco Central, 24 nov. 2016. Disponível em: [https://normativos.bcb.gov.br/Lists/Normativos/Attachments/50288/Res\\_4534\\_v1\\_0.pdf](https://normativos.bcb.gov.br/Lists/Normativos/Attachments/50288/Res_4534_v1_0.pdf). Acesso em: 6 jun. 2024.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Coordenadoria Técnica. Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), 2 de dezembro de 2010. Brasília, DF: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2010. Disponível em: [https://s3.sa-east-1.amazonaws.com/static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187\\_CPC\\_04\\_R1\\_rev%2021.pdf](https://s3.sa-east-1.amazonaws.com/static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2021.pdf). Acesso em: 6 jun. 2024.

BRASIL. Decreto n. 9.580, 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm). Acesso em: 6 jun. 2024.

BRASIL. Lei n. 4.506, 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília, DF: Presidência da República, [1964]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4506.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm). Acesso em: 6 jun. 2024.

MARQUES, Fabrício. Indicadores mostram queda em atividades de pesquisa e desenvolvimento em 2020: pandemia afetou investimentos do setor empresarial no país. **Revista Pesquisa Fapesp**, São Paulo, v. 24, n. 329, p. 26-29, jul. 2023. Disponível em: <https://revistapesquisa.fapesp.br/indicadores-mostram-queda-em-atividades-de-pesquisa-e-desenvolvimento-em-2020/#:~:text=>. Acesso em: 6 jun. 2024.

